



FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 195/08/24 del 08/01/2024, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania (di seguito CGT2) accoglieva l'appello proposto da [redacted] s.r.l. in liquidazione (di seguito [redacted] avverso la sentenza n. 7650/08/22 della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP), che aveva rigettato il ricorso della società contribuente nei confronti dell'intimazione di pagamento n. [redacted] concernente numerosi atti prodromici per tributi erariali evasi.

1.1. La CGT2 accoglieva l'appello di [redacted] proposto con riferimento solo ad alcuni degli atti prodromici recati dall'intimazione di pagamento, evidenziando che: a) la notifica a mezzo PEC non prevedeva l'effettuazione di un secondo tentativo laddove l'indirizzo era invalido; b) le notifiche degli atti prodromici all'intimazione di pagamento effettuate a mezzo PEC ad un indirizzo non valido erano nulle per il mancato espletamento della procedura prevista dalla legge; c) le notifiche degli atti prodromici effettuate ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. erano nulle per mancata prova della ricezione della raccomandata informativa.

2. L'Agenzia delle entrate - Riscossione (di seguito AER) impugnava la sentenza della CGT2 con ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

3. [redacted] resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale affidato a due motivi. La società contribuente depositava, altresì, memoria ex art. 380 bis.1 cod. proc. civ..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso di AER è affidato a quattro motivi, di cui i primi tre riguardano la notificazione delle cartelle di pagamento n.

[redacted]	n.	[redacted]	n.
[redacted]	n.	[redacted]	n.
[redacted]	n.	[redacted]	n.



██████████ n. ██████████ e n.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 26, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e dell'art. 60 *ter*, terzo comma, lett. b), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 con riferimento alla notificazione delle cartelle di pagamento. In particolare, la CGT2 avrebbe erroneamente ritenuto che, a seguito del mancato perfezionamento della notifica a mezzo PEC per invalidità dell'indirizzo, vi sarebbe la necessità, da parte di AER, di fornire la prova della ricezione della raccomandata informativa inviata a seguito del deposito dell'atto da notificare presso la Camera di commercio.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione alle medesime cartelle di pagamento, violazione e/o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CGT2, diversamente da quanto risultante dalla documentazione depositata, erroneamente ritenuto che per ciascuna delle cartelle di pagamento non sarebbe emersa «la prova del rispetto degli adempimenti necessari ai sensi di legge, ovvero la spedizione della comunicazione a mezzo raccomandata, ovvero non sarebbe stato possibile riferire le raccomandate al loro contenuto».

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 132 cod. proc. civ., per avere la CGT2 del tutto apoditticamente affermato l'inidoneità/incomprensibilità della prova fornita dall'Agente della riscossione, rendendo una motivazione apparente, perplessa e priva di riferimenti ai documenti in atti.

2. I motivi possono essere unitariamente esaminati per ragioni di connessione.



2.1. Va ricordato che, secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite di questa Corte, si è in presenza di una motivazione apparente allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero – e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali – l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un *error in procedendo* e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; Cass. S.U. n. 16599 del 05/08/2016).

2.2. Con specifico riferimento alla questione di diritto oggetto del presente procedimento, si evidenzia, poi, che *«In tema di trasmissione degli atti tributari, la notificazione di un atto impositivo a mezzo di p.e.c. ai sensi dell'art. 60, comma 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, applicabile ratione temporis, si esegue - quando l'indirizzo di posta è inabile alla ricezione delle comunicazioni per negligenza del contribuente - mediante il deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società [redacted] Scpa e l'invio di una raccomandata informativa al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, senza la necessità di provare l'avvenuta ricezione della stessa, a differenza di quanto previsto per la notifica a mezzo posta ordinaria a destinatario temporaneamente assente, rispetto alla quale vige l'obbligo di produrre la relata di notifica della raccomandata informativa dell'avvenuto deposito (CAD)»* (Cass. n. 3703 del 13/02/2025; si veda, altresì, Cass. n. 13132 del 17/05/2025).



2.2.1. Ne consegue che, ai fini della validità della notifica in caso di indirizzo di posta invalido, occorre la prova dell'avvenuto deposito telematico dell'atto da notificare sul sito internet di [REDACTED] e del semplice invio della raccomandata informativa, senza che occorra la prova dell'avvenuta ricezione della raccomandata medesima.

2.3. Nel caso di specie, il giudice di appello ha esaminato la documentazione afferente a ciascuna delle cartelle oggetto di contestazione, indicando specificamente le conclusioni dell'esame compiuto; e ciò con valutazione dettagliata, logica, congrua e niente affatto apparente (con conseguente infondatezza del terzo motivo).

2.4. Del resto, la CGT2 si è integralmente conformata al principio di diritto sopra indicato *sub* 2.2., atteso che, con riferimento alle singole cartelle di pagamento, ha evidenziato, in alcuni casi, l'inesistenza di prova del deposito (si vedano le cartelle n. [REDACTED] n. [REDACTED] n. [REDACTED] peraltro non oggetto di specifica contestazione) e negli altri casi il mancato inoltro (non già la ricezione) della raccomandata informativa.

2.5. Ne consegue l'infondatezza anche del primo motivo di ricorso, avendo il giudice di appello correttamente ritenuto che, ai fini del perfezionamento della notifica delle cartelle di pagamento, occorresse la prova del deposito dell'atto inutilmente notificato a mezzo PEC presso [REDACTED] e la prova dell'inoltro della comunicazione di avvenuto deposito; prova, quest'ultima, ritenuta non raggiunta con riferimento alle cartelle specificamente impugnate.

2.6. Quanto al secondo motivo, lo stesso è per la gran parte inammissibile, non avendo la ricorrente riprodotto nel contesto del ricorso o allegato, con la dovuta specificità, la documentazione attestante l'effettivo inoltro delle raccomandate informative, limitandosi a delle riproduzioni esemplificative che non giovano alla tesi sostenuta.



2.6.1. In particolare, la cartella n. [REDACTED] riprodotta nel contesto del ricorso, non rientra tra quelle oggetto di contestazione con i motivi in esame, mentre con riferimento alla cartella n. [REDACTED] v'è soltanto il riferimento all'atto di comunicazione che sarebbe stato spedito al contribuente, ma non anche la prova dell'inoltro.

2.6.2. Più in generale, come correttamente osservato dalla difesa della controricorrente, AER afferma di avere depositato copiosa documentazione della quale quella fotoriprodotta sarebbe solo un esempio, ma – posta l'insufficienza probatoria degli atti allegati al ricorso (ad eccezione che con riferimento alla cartella n. [REDACTED] di cui subito si dirà) – non indica in alcun modo dove, all'interno del fascicolo d'ufficio, questa Corte possa rinvenire detta documentazione, con conseguente evidente violazione del principio di specificità (Cass. S.U. n. 8950 del 18/03/2022; Cass. n. 12481 del 19/04/2022).

2.7. Residua, peraltro, la cartella n. [REDACTED] con riferimento alla quale la CTR ha affermato che, a seguito della notifica effettuata ad indirizzo PEC invalido, non vi sarebbe prova dell'inoltro della necessaria comunicazione. Invero, in atti vi sarebbe «copia di atto denominato comunicazione di avvenuto deposito ma non vi è prova né dell'invio né della ricezione dello stesso (la relata in atti è una distinta a stampa e non quella del messo specificamente riguardante l'atto, inoltre dalla cartolina della raccomandata curata da Nexive non si comprende l'effettivo riferimento all'atto che qui interessa)».

2.7.1. In realtà, come evincibile dalla documentazione prodotta (documenti n. 10 e n. 10 *bis* allegati al ricorso ai fini del rispetto del requisito di specificità), diversamente da quanto sostenuto dal giudice di appello la raccomandata informativa risulta essere stata regolarmente inoltrata al contribuente, posto che, come documento n. 10 *bis*, è stato prodotto l'avviso di ricevimento (non consegnato) di una raccomandata



recante lo stesso numero di quello riportato sulla comunicazione indicata come allegato n. 10.

2.8. Ne deriva che, limitatamente alla menzionata cartella n. [REDACTED] il secondo motivo deve ritenersi fondato, atteso che la valutazione che compie questa Corte sulla base degli stessi atti esaminati dalla CGT2, debitamente allegati al ricorso, attiene non già al merito (come sostenuto dalla società contribuente in memoria), ma alla legittimità del procedimento notificatorio.

3. Con il quarto motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento alla notificazione della cartella esattoriale n. [REDACTED] per avere la CGT2 erroneamente ritenuto l'invalidità di detta notificazione, regolarmente effettuata con il rito dell'irreperibilità assoluta.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. La CGT2 ha ritenuto la nullità della notificazione in ragione della irregolarità e anche dell'incomprensibilità del procedimento notificatorio. In particolare, il giudice di appello ha affermato che non si comprende la ragione dell'utilizzazione della procedura di irreperibilità, posto che «la stessa AER allega alla notifica atto da cui risulta ogni dato utile per effettuarla, sia con riguardo al nome del legale rappresentante della società, sia con riguardo al nome del liquidatore della stessa. Viceversa, nella relata e nell'avviso di ricevimento (entrambi privi di indicazioni dell'atto da notificare) si fa riferimento ad uno studio commerciale che – in via del tutto ipotetica - dovrebbe fare riferimento alla [REDACTED] Srl. ed è detto studio a risultare trasferito» (pag. 11 della sentenza impugnata).

3.3. La CGT2, pertanto, ha ritenuto che: a) la notificazione sarebbe dovuta avvenire presso la sede della società e non già presso lo studio di un commercialista trasferitosi e di cui non è provato il collegamento con la società; b) la notificazione avrebbe potuto essere effettuata nei confronti



del legale rappresentante della stessa; c) le relate sarebbero comunque prive di ogni riferimento all'atto da notificare.

3.4. In realtà, è noto che *«La disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicarne il proprio all'Ufficio tributario, nonché di tenerne detto ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni; il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973»* (Cass. n. 5576 del 03/03/2025; Cass. n. 27129 del 28/12/2016).

3.4.1. Tale ultima forma di notificazione è prevista per l'ipotesi in cui il notificatore non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto, sempre che abbia accertato, prelieve ricerche, attestate nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale (Cass. n. 6788 del 15/03/2017; Cass. n. 2877 del 07/02/2018; Cass. n. 8823 del 03/04/2024).

3.4.2. È vero che il tipo di ricerche a tal fine demandato al notificatore non è indicato da alcuna norma, neppure quanto alle espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata (Cass. n. 19958 del 27/07/2018), ma è altrettanto vero che non è sufficiente la generica attestazione di mancato reperimento del destinatario, dovendo l'ufficiale notificante indicare il luogo nel quale si è effettivamente recato per verificarne l'irreperibilità (Cass. n. 33464 del 27/12/2018).

3.5. Nel caso di specie, il messo notificatore, per come si evince dalla relata di notifica riprodotta, riferisce che la sede della società non è nel luogo indicato dal notificante, ma non dà atto delle ricerche effettuate al fine di verificare se la sede si sia trasferita nel Comune in cui la stessa ha il domicilio fiscale.



3.6. Invero, l'estratto dal registro delle imprese non è stato acquisito dal notificante, essendo datato 21/04/2016, data successiva a quella di intervenuta notificazione (deposito nella casa comunale effettuato in data 12/04/2016).

3.7. In ogni caso, il trasferimento della sede non dà luogo a irreperibilità assoluta in mancanza di accertamento concreto della circostanza che il soggetto (o lo studio del commercialista dove la società ha sede, poco cambia) si sia trasferito «in località sconosciuta» (cfr., ad esempio, Cass. n. n. 14658 del 24/05/2024).

3.8. La nullità della notifica, sia pure per ragioni differenti da quelle indicate dalla CGT2, comporta in ogni caso il rigetto del motivo.

4. Con il primo motivo di ricorso incidentale [REDACTED] s.r.l. lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, poiché la CGT2 avrebbe compensato le spese in assenza di soccombenza reciproca e di gravi ed eccezionali ragioni.

4.1. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la società contribuente si duole, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., della violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, per l'essere la motivazione concernente le spese contraddittoria e apodittica.

5. I motivi, riguardando la statuizione sulle spese, restano assorbiti in ragione dell'accoglimento, in parte, del secondo motivo di ricorso e della necessità che il giudice del rinvio si pronunci nuovamente sul regolamento delle spese.

6. In conclusione, va accolto, nei limiti di cui si è detto, il secondo motivo di ricorso principale, rigettati gli altri motivi di ricorso principale ed assorbito il ricorso incidentale. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.



P.Q.M.

La Corte accoglie, nei limiti di cui in motivazione, il secondo motivo di ricorso principale, rigettati gli altri motivi di ricorso principale e assorbito il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 17/10/2025.

Il Presidente
LUCIO LUCIOTTI

